

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

22 päivänä syyskuuta 2005¹

I Johdanto

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

1. Nyt esillä olevassa asiassa, jossa Vestre Landsret on esittänyt ennakkoratkaisupyyntöä, on kyse siitä, pitäisikö siinä tapauksessa, että autojen myyntiä ja takaisinvuokrausta harjoittava liikeyritys hankkii käytettyjä autoja, leasingvuokraa niitä ja lopulta jälleenmyy ne, tällainen jälleenmyynti katsoa kuudennen arvonlisäverodirektiivin² 13 artiklan B kohdassa tarkoitetuksi arvonlisäverosta vapautetuksi toiminnaksi vai kuuluuko se kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklassa tarkoitettujen käytettyjä tavaroita koskevien erityisjärjestelyjen alaisuuteen.

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa määritellään direktiivin aineellinen soveltamisala. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisävero on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa esitetään, miten veron peruste lasketaan direktiivissä tarkoitettujen (muiden kuin maahantuotujen) tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa esitetyn pääsäännön mukaan veron perusteena on pääsääntöisesti kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä

¹ — Alkuperäinen kieli: englanti.

² — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeeseen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen — —”

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin X osastossa luetellaan vapautukset arvonlisäverosta, jotka koskevat luovutuksia ostajalle ilman, että myynnistä maksetaan arvonlisäveroa. Direktiivin 13 artiklassa esitellään maan alueella myönnettävät vapautukset kahdessa luettelossa. Ensimmäisessä 13 artiklan A kohdan luettelossa esitellään tietyille ”yleishyödyllisille” toiminnoille myönnettävät vapautukset. Toisessa 13 artiklan B kohdan luettelossa esitellään joukko lisävapautuksia. Artiklan relevantissa osassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

(c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän artiklan tai 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vapautettuun toimintaan, jos

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa käsitellään muiden kuin kuluttajien tuotantopanoksista maksamien verojen vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen — —

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

6. Neuvosto ei ole vielä tähän mennessä päättänyt tarkemmista säädöksistä, jotka koskisivat vähentämiseen oikeuttavia kustannuksia ja joilla olisi nyt esillä olevan asian kannalta merkitystä.

7. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa koskevana siirtymä kautena jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin.

Direktiivi 94/5

8. Direktiivi 94/5³ annettiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan⁴ nojalla, jossa säädettiin, että neuvoston on hyväksyttävä käytettyihin tavarihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettava yhteisön verotusjärjestelmä. Direktiivissä säädetään käytettyihin tavarihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavista erityisjärjestelyistä lisäämällä kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin uusi erityisesti tätä asiaa koskeva 26 a artikla.

9. Artiklassa säädetään pääasiassa niin sanotusta marginaalijärjestelmästä, jota käytettyjen tavaroiden jälleenmyyjät voivat tietyissä olosuhteissa soveltaa normaalien arvonlisäverojärjestelyjen sijasta. Normaaleissa arvonlisäverojärjestelyissä vero kannetaan täysimääräisesti myyjän asiakkaaltaan saamasta vastikkeesta, jolloin vähennetään vastikkeen

seen liittyvän arvonlisäveron suuruus. Marginaalijärjestelmää sovellettaessa arvonlisävero lasketaan voittomarginaalista. Seuraavassa esitän yleiskatsauksen 26 a artiklan tärkeimpiin säännöksiin, joilla on nyt esillä olevan asian kannalta merkitystä.

10. Direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa käytetyt tavarat määritellään "irtaimiksi esineiksi, jotka ovat muita kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä tai jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja jotka ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuina".

11. Direktiivin 26 a artiklan B kohdan 1 alakohdan mukaan jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten yhteydessä verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseen seuraavien säännösten mukaisia erityisjärjestelyjä (toisin sanoen marginaalijärjestelmää). Direktiivin 26 a artiklan B kohdan 2 alakohdassa säädetään, että tätä marginaalijärjestelmää tulisi soveltaa ainoastaan, kun kyseessä olevat hyödykkeet on verovelvolliselle jälleenmyyjälle yhteisössä luovuttanut tietty määritelty henkilö, nimittäin

"— henkilö, joka ei ole verovelvollinen, tai

3 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/EY muuttamisesta — käytettyihin tavarihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt — 14 päivänä helmikuuta 1994 annettu neuvoston direktiivi 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

4 — Artikla poistettiin kuudentesta arvonlisäverodirektiivistä direktiivillä 94/5.

- toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavarantoiminnan luovutus on vapautettu verosta 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisesti, tai

13. Direktiivin 26 a artiklan B kohdan 3 alakohdassa määritellään tavaroiden luovutuksen veron perusteeksi marginaalijärjestelmän alaisuudessa "verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonnäisäveron määrällä. Tämä voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavarantoiminnan myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa".

- toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen pätee 24 artiklassa säädetty verovapautus ja kyseessä on käyttöomaisuus, tai

14. Direktiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohdassa "verovelvollinen jälleenmyyjä" määritellään "verovelvolliseksi, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä – –".

- toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on näiden erityisjärjestelyjen mukaisesti maksettava arvonnäisävero".

15. Direktiivin 26 a artiklan B kohdan 6 alakohdassa todetaan, etteivät verovelvollisen jälleenmyyjän näiden erityisjärjestelyjen alaisena suorittamat tavaroiden luovutukset tuo verovelvollisille henkilöille arvonnäisäveron vähennysoikeutta.

12. Kaikissa edellä mainituissa tapauksissa jälleenmyyjä olisi siinä tapauksessa, että marginaalijärjestelmästä ei olisi säädetty, veloitettu maksamaan arvonnäisäveron täysimääräisenä asiakkaaltaan saamastaan vastikkeesta, eikä hänellä olisi arvonnäisäveron vähennysoikeutta.

16. Direktiivin 26 a artiklan B kohdan 11 alakohdassa säädetään, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa tavanomaista arvonnäisäverojärjestelyä kaikkiin 26 a artiklan B kohdan 2 tai 4 kohdassa tarkoitettujen verotusta koskevien erityisjärjestelyjen soveltamisalaan kuuluviin luovutuksiin.

B *Tanskan lainsäädäntö*

Arvonlisäveroa koskevat yleiset säännökset

17. Tanskan arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentin 1 kohdassa (ks. viimeisin konsolidoitu laki nro 703, 8.8.2003) säädetään, että ”tässä maassa vastiketta vastaan luovutettavista tavaroista ja suoritetuista palveluista suoritetaan veroa”.

18. Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentissa on luettelo tavaroista ja palveluista, jotka ovat arvonlisäverosta vapautettuja. Luettelo kattaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdassa luetellut tavarat ja palvelut.

19. Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden luovutukset, joita on käytetty 1 momentin nojalla verosta vapautettuun toimintaan, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 9 luvun nojalla ole oikeuttanut vähennykseen, on vapautettu verosta.”

20. Tanskan arvonlisäverolain 9 luku sisältää nyt esillä olevan asian kannalta merkityksellisen pykälän, jonka sanamuoto on seuraava:

”42 § Yritykset eivät voi vähentää veroa ostosta ym., joka koskee —

(7) sellaisten henkilömoottoriajoneuvojen hankintaa ja käyttöä, jotka soveltuvat korkeintaan 9 henkilön kuljetukseen (ks. kuitenkin 4, 6 ja 7 mom.) —

6. Liikkeyritykset, jotka myyvät tai vuokraavat moottoriajoneuvoja tai harjoittavat autokoulutoimintaa, voivat 1 momentin 7 kohdan säännöksen estämättä vähentää tähän toimintaan liittyvästä ostosta ym. suoritettavan veron.”

21. Näin ollen 42 §:n 1 momentin 7 kohta perustuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-säännökseen, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kaikki kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaan tullessa kansallisissa lainsäädännöissä säädetyt vähennysoikeuksien rajoitukset siihen asti, kunnes neuvosto antaa vähennysoikeuksien yhdenmukaistamista koskevat säännökset.

22. Näin ollen 13 §:n 2 momentista seuraa, että koska yrityksillä, joihin sovelletaan 42 §:n 1 momentin 7 kohtaa, ei ole vähennysoikeutta, kyseiset yritykset eivät ilmoita veroa sellaisten ajoneuvojen myynnistä, joihin sovelletaan viimeksi mainittua säännöstä.

Käytettyä tavaraa koskevat arvonlisäverosäännökset

23. Tanska saattoi direktiivin 94/5 osaksi kansallista lainsäädäntöään vuoden 1994 arvonlisäverolain (laki nro 375, 18.5.1994) 69–71 §:llä, joiden sanamuoto vastaa käsiteltävänä olevan asian kannalta relevanteilta osilta direktiivin sanamuotoa.

III Tosiseikat ja asian käsittely

24. Jyske Finans A/S (jäljempänä Jyske Finans) harjoittaa autojen leasingtoimintaa. Osana toimintaansa se ostaa elinkeinonharjoittajilta ns. valkoisin kilvin (eli tavallisin tanskalaisin rekisterikilvin) varustettuja henkilöautoja, jotka se sitten leasingvuokraa takaisin myyjille (myynti ja takaisinvuokraus).

25. Osana toimintaansa Jyske Finans myös ostaa elinkeinonharjoittajilta valkoisin kilvin varustettuja käytettyjä autoja, jotka se tämän jälkeen leasingvuokraa toisille elinkeinonharjoittajille. Leasingvuokrauksen jälkeen Jyske Finans myy käytetyt autot.

26. Pääasia koskee Jyske Finansin 145 käytetyn henkilöauton jälleenmyyntiä 1.1.1999–31.5.2001 välisenä aikana. Yksikään käytettyjä autoja Jyske Finansille myyneistä yrityksistä ei ollut ilmoittanut myynnistä kannettavaa arvonlisäveroa. Toiminta oli Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 2 momentin mukaista, koska autot myyneillä liikeyrityksillä ei ollut kyseisiä autoja hankkiessaan oikeutta vähentää ostohintaan sisältyntä arvonlisäveroa. Tämä tarkoittaa, että myynti oli vapautettu arvonlisäverosta.

27. Tanskan veroviranomaiset (Told- og Skatteregion Horsens) vaativat toukokuussa 2001, että Jyske Finans maksaa autojen jälleenmyyntihinnasta arvonlisäveroa 2 236 413 Tanskan kruunua.

28. Jyske Finans nosti 22.1.2003 Vestre Landsretissa kanteen, jossa se kiistää velvollisuutensa tilittää hinnasta arvonlisäveroa muun muassa sillä perusteella, että vaatimus on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodi-

rektiivin kanssa, koska arvonlisäveron maksaminen saisi aikaan kaksinkertaisen verotuksen. Vaikka Jyske Finansilla olisi Tanskan arvonlisäverolain 42 §:n 6 momentin nojalla oikeus vähentää käytettyjen autojen ostoista suoritettava arvonlisävero, kyse olisi kaksinkertaisesta verotuksesta, koska Jyske Finans ei voisi käyttää tätä oikeuttaan, sillä autojen myyjät eivät itse asiassa olleet maksaneet autoista kaupantekohetkellä lainkaan arvonlisäveroa.

29. Näiden seikkojen perusteella Vestre Landsret päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 13 artiklan B kohdan c alakohtaa yhdessä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa tulkittava siten, että kyseiset säännökset estävät jäsenvaltiota pitämästä voimassa jäsenvaltion arvonlisäverolain mukaisen oikeustilan, jonka mukaan verovelvollinen, jonka hallussa on laajamittaisesti ollut elinkeinon harjoittamiseen liittyvänä omaisuutena investointitavaroita, on — erotuksena käytettyjen autojen kauppiaista ja muista elinkeinonharjoittajista, jotka myyvät käytettyjä autoja — velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa näiden investointitavaroiden myynnistä, vaikka ne on ostettu verovelvollisilta, jotka eivät ole ilmoittaneet näiden tavaroiden hinnasta laskutettavaa veroa, mistä joh-

tuen kyseinen henkilö ei ole voinut vähentää arvonlisäveroa tavaroita hankittaessa?

2) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että käsitteellä ’verovelvollinen jälleenmyyjä’ viitataan ainoastaan henkilöihin, joiden pääasiallisena elinkeinona on käytettyjen tavaroiden ostaminen ja myyminen, kun kyseiset käytetyt tavarat ostetaan ainoastaan tai ensisijaisesti niiden jälleenmyyntiin liittyvässä voitonhankkimistarkoituksessa, vai viitataan ko käsitteellä myös henkilöihin, jotka tavallisesti myyvät kyseiset tavarat edellä [ennakkoratkaisupyyntöissä] kuvailuissa olosuhteissa vuokraamisen jälkeen osana taloudellisen leasingtoimintansa kokonaisuutta?”

30. Jyske Finans, Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, Skatteministeriet, Tanskan kuningaskunta, Helleenien tasavalta, Puolan tasavalta ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet nyt esillä olevaa asiaa koskevia kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Kaikki edellä mainitut väliintulijat Puolan tasavaltaa lukuun ottamatta osallistuivat suulliseen käsittelyyn, joka pidettiin 7.7.2005.

IV Tapauksen tarkastelu

A Ensimmäinen kysymys

31. Ensimmäisellä kysymyksellään Vestre Landsret tiedustelee sitä, onko kansallinen arvonlisäverolaki, jossa säädetään, että Jyske Finansin kaltaisella verovelvollisella – käytettyjä autoja myyvä myyntiä ja takaisinvuokrausta harjoittava liikeyritys – on velvollisuus maksaa arvonlisäveroa käytettyjen autojen jälleenmyynnistä siitä huolimatta, ettei yritys voi vähentää autojen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan vastainen.

32. Aluksi on huomattava, että Tanskan hallitus ja pääasiassa väliintulijana oleva Nordania Finans ovat kysyneet, ovatko Jyske Finansin hankkimat ja leasingvuokraamat autot kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja investointitavaroita. Kysymys on tullut esille Højesteretissä (Tanskan korkein oikeus) vireillä olevassa toisessa Tanskan arvonlisäverolain säännöstä koskevassa asiassa ja on seurausta Vestre Landsretin käyttämästä sanamuodosta ensimmäisessä nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle esitetystä kysymyksestä.⁵

5 — Erityisesti ilmauksen "verovelvollinen henkilö, jonka hallussa on laajamittaisesti ollut elinkeinon harjoittamiseen liittyvänä omaisuutena investointitavaroita" käyttö.

33. Tältä osin on huomattava, että kansallinen tuomioistuin ei esitä tätä kysymystä ennakkoratkaisupyyntönsä ja että yksikään nyt esillä olevassa asiassa väliintulijoina olevista ei ole esittänyt merkittäviä asioita koskevia perusteita. Tästä seuraa, että yhteisöjen tuomioistuimen on vastattava ainoastaan Vestre Landsretin esittämiin kysymyksiin. Erityisesti on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin ei voi lausua siitä, onko näiden kysymysten lähtökohtana oleva oletama Tanskan lain mukainen. On todettava, että minusta ei ole välttämätöntä eikä asianmukaista käsitellä tätä asiaa tässä syvemmin.

34. Edellä esitetyn ensimmäisen kysymyksen osalta voidaan todeta, että 13 artiklan B kohdan c alakohdassa säädetään kahdesta arvonlisäveron vapauttamista koskevasta tilanteesta.

35. Ensimmäisenä tulevat kyseeseen sellaisten tavaroiden luovutukset, "jotka käytetään kokonaan tämän artiklan tai 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen, — —".

36. Toiseksi tulevat kyseeseen sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen.

37. Jyske Finansin jälleenmyymien käytettyjen autojen osalta ei selvästikään ole kyse kummastakaan tilanteesta. Tähän on kaksi syytä.

38. Ensin on todettava, että Jyske Finansin luovuttamia tavaroita — käytettyjä autoja — ei ole Vestre Landsretin antamien tietojen perusteella tarkoitettu kokonaan käytettäväksi 13 artiklan nojalla vapautettuun (yleishyödylliseen tai muuhun) toimintaan. Myöskään 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan siirtymäsääntöä ei voida soveltaa nyt esillä olevassa asiassa. Näin ollen luovutuksia voidaan lähtökohtaisesti verottaa direktiivin 2 artiklan yleisen säännön mukaisesti.

39. Toiseksi on todettava, että Jyske Finansilla on Tanskan arvonlisäverolain 42 §:n 6 momentin nojalla nimenomaisesti oikeus yrityksenä, joka myy tai vuokraa moottoriajoneuvoja, vähentää tähän toimintaan liittyvästä ostopuorasta suoritettava vero. Kuten kansallinen tuomioistuimikin toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä, nyt esillä olevassa asiassa vähennystä ei tehty yksinkertaisesti siksi, ettei hankintoihin sisällynyt vähennettävää veroa. Tämä johtui siitä, että Jyske Finans oli hankkinut käytetyt autot taloudellisilta toimijoilta, jotka jättivät Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 2 momentin ja 42 §:n nojalla laskuttamatta autojen myyntiin liittyvän arvonlisäveron.

40. Tämän vuoksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan nojalla Jyske Finansin jälleenmyynnin arvonlisäverosta vapauttamista koskeva edellytys, jonka mukaan Jyske Finansilla ei saisi olla oikeutta vähennykseen, ei täyty.

41. Tästä seuraa, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädettyä yleistä arvonlisäverojärjestelmää ja erityisesti direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohtaa tavanomaisesti tulkittaessa Jyske Finansin on maksettava autojen jälleenmyynnistä arvonlisävero ennakkoratkaisupyyntönsä esitettyllä tavalla.

42. Kuten Tanskan hallitus on myöntänyt, tällaiseen ratkaisuun päätyminen tarkoittaa, että Jyske Finans, jonka on maksettava arvonlisäveroa jälleenmyynnistä pystymättä vähentämään hankintaan sisällynyttä arvonlisäveroa, on kaksinkertaisen verotuksen kohteena.

43. Jyske Finansin mukaan tällainen päätelmä on kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteen vastainen, sillä arvonlisävero on ensisijaisesti tarkoitus kantaa kuluttajalta eikä arvonlisäverotaakkaa pidä siirtää taloudelliselle toimijalle, joka toimii osana kuluttajaan päättyvää hankinta- tai tuotantoketjua. Jyske Finansin mielestä kaikkia hankinta- tai tuotantoketjuun osallistuvia toimijoita on verotettava neutraalisti, ellei kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ole säädetty nimenomaista poikkeusta tästä periaatteesta.

Tämän vuoksi Jyske Finans esittää, että ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava myöntävästi.

säännöksiin muodostavia 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti.⁶

44. En ole vakuuttunut tästä kannasta.

48. Tässä tapauksessa 13 artiklaa ei voida tulkita siten, että välttään Jyske Finansin asemassa olevan verovelvollisen kaksinkertaiselta verotukselta. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva tavoite ei saa olla tärkeämpi kuin direktiivin säännöksen nimenomainen sanamuoto.⁷

45. Kuten jäljempänä selvitän, on totta, että jos kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöstä voidaan tulkita usealla tavalla, on valittava aina kun mahdollista tulkinta, jolla parhaiten täytetään direktiivin tavoitteet. Direktiivin tavoitteisiin todellakin kuuluvat verovelvollisten neutraalin verotuksen säilyttäminen ja kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen.

49. Vestre Landsretin esittämään ensimmäiseen kysymykseen on täten vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa yhdessä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa ei pidä tulkita siten, että kyseiset säännökset estävät jäsenvaltioita pitämästä voimassa jäsenvaltion arvonlisäverolain mukaisen oikeustilan, jonka mukaan verovelvollinen henkilö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa liiketoiminnassaan käytettyjen autojen jälleenmyynnistä, vaikka kyseinen henkilö ei voi vähentää arvonlisäveroa autoja hankittaessa, koska arvonlisäveroa ei todellisuudessa ole maksettu.

46. Kaikesta huolimatta 13 artiklan B kohdan c alakohdan sanamuoto edellyttää tavanomaisen tulkinnan perusteella selvästi, että Jyske Finansin asemassa olevan verovelvollisen on maksettava arvonlisäveroa käytettyjen autojen luovutuksista niitä jälleenmyytäessä. Mielestäni artiklaa ei voida tulkita toisin.

47. Näin on varsinkin siksi, että poikkeuksen kuudennen arvonlisäverodirektiivin yleisiin

6 — Ks. esim. asia C-428/02, Fonden Marselisborg, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1527) ja asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13711).

7 — Ks. esim. vääjäämättömästä kaksinkertaisesta verotuksesta, jota yhteisöjen tuomioistuin ei voi muuttaa, asia C-163/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto v. Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, tuomio 5.12.1989 (Kok. 1989, s. I-4081), joita käsitellen jäljempänä.

B *Toinen kysymys*

50. Toisella kysymyksellään Vestre Landsret tiedustele, onko verovelvollinen, joka myy käytettyjä autoja, joita se on käyttänyt leasingtoiminnassa, "verovelvollinen jälleenmyyjä" ja näin ollen sovelletaanko tähän kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklassa säädettyä käytettyjä tavaroita koskevaa arvonlisäverojärjestelyä.

51. On kiistatonta, että pääasian tosiseikkojen perusteella kyseiset käytetyt autot ovat 26 a artiklan A kohdan d alakohdan mukaisesti "käytettyjä tavaroita" ja että autot on ostettu 26 a artiklan B kohdan 2 alakohdassa tarkoitetuilta henkilöiltä.

52. Ratkaiseva seikka, joka määrää, onko Jyske Finansilla pääasian tosiseikkojen yhteydessä mahdollisuus hyödyntää arvonlisäveron osalta marginaalijärjestelmää, on siis se, onko se 26 a artiklan A kohdan e alakohdassa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä, toisin sanoen "verovelvollinen, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä".

53. Jos minun olisi tehtävä päätelmäni yksinomaan direktiivin virallisen englanninkielisen tekstin perusteella, on ilmeistä, että määritelmä sopisi Jyske Finansiin, sillä se hankki autot "yrityksensä tarpeisiin" ("for the purposes of his undertaking"). "Jälleenmyyntitarkoitusta" ("with a view to resale") koskeva edellytys ei tässä kielitoisinnossa sellaisenaan ole verovelvollisen jälleenmyyjän määritelmän ehdoton edellytys.

54. Tämä ei kuitenkaan ole hyväksyttävä päätelmä, sillä muut kielitoisinnot poikkeavat tältä osin ratkaisevasti englanninkielisestä toisinnosta.

55. Joissakin muissa 26 a artiklan kielitoisinnossa määritellään verovelvollinen jälleenmyyjä sellaiseksi, joka ostaa tai hankkii yrityksensä tai maahantuonnin tarpeisiin *jälleenmyyntitarkoituksessa* käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä.⁸ Toisin sanoen muista toisinnosta käy selvästi ilmi, että verovelvollisen jälleenmyyjän määritelmän ehdoton edellytys on, että tavarat on ostettu tai hankittu jälleenmyyntitarkoituksessa.

8 — Verovelvollinen jälleenmyyjä määritellään ranskankielisessä toisinnossa "l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité — —" ja hollanninkielisessä toisinnossa "de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteiten gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop — —".

56. Ilmaisun ”jälleenmyyntitarkoituksessa” tulkinta on näin ollen keskeinen tarkasteltaessa Vestre Landsretin toista kysymystä.

57. Kuten ennakkoratkaisupyyntöissä todetaan, ilmaisu on tavanomaisesti tulkittuna avoin useille mahdollisille tulkinnoille pääasian käsittelyn tosiseikkojen yhteydessä. Se voidaan erityisesti tulkita siten, että sitä sovelletaan verovelvollisiin, jotka ostavat käytettyjä autoja, kun

— verovelvollisen pääasiallinen toiminta on käytettyjen autojen (ostaminen ja) jälleenmyynti

— verovelvollisen pääasiallinen toiminta on käytettyjen autojen (ostaminen ja) jälleenmyynti, ja näiden nimenomaisten autojen ostaminen on tapahtunut yksinomaan jälleenmyyntitarkoituksessa tai

— ostohetkellä verovelvollisen aikomus oli jälleenmyydä autot myöhemmin sen jälkeen, kun niitä oli ensin käytetty omiin liiketoimintatarkoituksiin.

58. Ei ole mitään merkkiä siitä, että direktiivissä 94/5 yhteisön lainsäätäjät esitti mitään näkemystä tai tarkasteli nimenomaan sitä, mikä näistä tulkinnoista oli oikea ja olisiko ”verovelvollisen jälleenmyyjän” käsitettä sovellettava nyt esillä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin.

59. Kuten totesin asiassa Ranska vastaan neuvosto ja parlamentti antamassani ratkaisuehdotuksessa, lainsäädännön luonteeseen kuuluu, ettei lainsäätäjät voi ennakoita kaikkia mahdollisia säädöksen tai määräyksen tosiasiallisia soveltamistilanteita eikä sisällyttää niitä kyseiseen sanamuotoon.⁹ Tämä olisi epäkäytännöllistä ja lisäksi mahdotonta. Esimerkiksi kaupan ja verotuksen alalla lainsäätäjät eivät luonnollisestikaan voi ennakoita ja tyhjentävästi säätää kaikista mahdollisista liiketoimintamalleista tai kaupan organisaation muodoista, jotka kehittyvät jatkuvasti.

60. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuinten tehtävänä on ratkaista 26 a artiklan sanamuodon rajoissa, mikä mahdollisista tulkinnoista sopii parhaiten yhteen käytettyjen tavaroiden erityisjärjestelyjä koskevan tavoitteen kanssa ja missä tulkinnessa näin ollen parhaiten toteutuu yhteisön lainsäätäjän tarkoitus.

⁹ — Asia C-244/03, Ranska v. parlamentti ja neuvosto, ratkaisuehdotus 17.3.2004, 74 ja 75 kohta

61. Yhteisön lainsäätäjän kaksi erityistä tarkoitusta ilmaistaan direktiivin 94/5 johdanto-osassa seuraavasti:

- kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja
- kilpailun vääristymisen välttäminen verovelvollisten välillä.

62. Tämän vuoksi johdanto-osassa korostetaan ”kaksinkertaisen verotuksen ja kilpailun vääristymisen verovelvollisten välillä estävän yhteisön lainsäädännön” tarvetta ja todetaan, että ”tuomioistuin on eräissä tuomioissaan todennut tietyn yhdenmukaistamisen olevan tarpeen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi yhteisön sisäisessä kaupassa”.¹⁰

63. Lisäksi johdanto-osassa korostetaan tarvetta välttää ”erilaisten [arvonlisävero]järjestelyjen soveltamista, mikä on johtanut kilpailun vääristymiseen ja kaupan vinoutumiseen sekä jäsenvaltioissa että niiden välillä”.¹¹

64. Nämä tavoitteet on viimeksi todettu julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotuksessa asiassa Förvaltnings AB Stenholmen vastaan Riksskatteverket.¹² Asiassa oli kyse direktiivin 94/5 soveltamisesta hevoseen, joka oli ostettu yksityishenkilöltä, koulutettu ja myyty sitten ratsastushevosena. Todetessaan, että direktiiviä sovelletaan asiaan, julkisasiamies totesi, että ratkaisu vastaa 26 a artiklan tavoitetta välttää kaksinkertaista verotusta ja kilpailun vääristymistä:

”Tämän välttäminen on kuitenkin kuuden direktiivin 26 a artiklan tavoite ja yhteisön lainsäätäjän tarkoitus, kuten ilmenee direktiivistä 94/5, jolla kyseinen erityissäännös on annettu.”¹³

65. Yhteisöjen tuomioistuin oli tästä samaa mieltä julkisasiamiehen kanssa ja hylkäsi selkeästi kyseisen 26 a artiklassa esitetyn termin rajoittavan tulkinnan määritettäessä käytettyjä tavaroita sillä perusteella, että

— näiden luovutusten jättäminen käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjär-

10 — Johdanto-osan kolmas ja viides perustelukappale.

11 — Johdanto-osan toinen perustelukappale.

12 — Asia C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket, ratkaisuehdotus 10.7.2003, tuomio 1.4.2004 (Kok. 2004, s. I-3509).

13 — Ibid., 60 ja 61 kohta. Ks. myös julkisasiamies Kokottin 24.2.2005 antama ratkaisuehdotus asiassa C-305/03, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (59 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) ja direktiivin 94/5 antamiseen johtaneiden komission ehdotusten taustasta asia 16/84, komissio v. Alankomaat, tuomio 10.7.1985 (Kok. 1985, s. 2355).

jestelyn soveltamisalan ulkopuolelle olisi vastoin lainsäätäjän nimenomaista tarkoitusta välttää kaksinkertainen verotus".¹⁴

66. Tämä tavoite sisältyy selvästi esimerkiksi 26 a artiklan B kohdan 2 alakohdassa esitettyyn sen myyjän määritelmään, joka on luovuttanut käytettyjä tavaroita jälleenmyyjälle, jotta tähän voidaan soveltaa 26 a artiklan järjestelyä. Kuten olen edellä todennut, jälleenmyyjän olisi joka tapauksessa veloitettava arvonlisävero koko suorituksista, mutta tämä ei voisi vähentää siitä maksamaansa arvonlisäveroa ilman marginaalijärjestelmää.

67. Tämän vuoksi asioissa, joissa on olemassa useita uskottavia tulkintoja 26 a artiklasta, on valittava tulkinta, jolla parhaiten täytetään tavoitteet kaksinkertaisen verotuksen ja kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.

68. Palaan edellä käsittelemääni "verovelvollisen myyjän" käsitteen kolmeen mahdolliseen tulkintaan. On selvää, että kaksinkertainen verotus olisi parhaiten vältettävissä valitsemalla laajin mahdollinen tulkinta, toisin sanoen se, joka kattaisi verovelvolliset, jotka hankkivat käytettyjä autoja aikomuksestaan myydä ne edelleen myöhemmin.

69. Kuten ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin toteaa, jos Jyske Finansilla olisi oikeus soveltaa marginaalijärjestelmää laskettaessa arvonlisäveron perustetta, kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuus olisi minimoitu ellei poistettu. Tämä johtuu siitä, että voittoa, josta arvonlisävero laskettaisiin, olisi todennäköisesti hyvin vähän, jos ollenkaan, auton arvon laskettua.

70. Jommankumman muun edellä esittämäni tulkinnan hyväksyminen — jotka edellyttävät, että verovelvollisen pääasiallinen toiminta on käytettyjen autojen (ostaminen ja) jälleenmyynti ja että nämä nimenomaiset autot on hankittu yksinomaan jälleenmyyntiä varten — estäisi 26 a artiklan soveltamisen Jyske Finansin kaltaisiin verovelvollisiin. Kuten Vestre Landsret ennakkoratkaisukysymyksessään toteaa, tästä seuraisi kaksinkertainen verotus kyseisten käytettyjen autojen jälleenmyynnissä, sillä autoista maksettaisiin jälleenmyynnin yhteydessä jälleen täysi vero, mutta jälleenmyyjällä ei olisi oikeutta vähennykseen.

71. Lisäksi jos Jyske Finansin asemassa oleva verovelvollinen jäisi 26 a artiklassa säädetyn käytettyjä tavaroita koskevan erityisjärjestelyn ulkopuolelle, tämä vääristäisi kilpailua käytettyjen autojen jälleenmyynnin alalla. Koska Jyske Finansin kaltaisten verovelvollisten olisi pakko vyöryttää arvonlisävero ostajille korkeampien jälleenmyyntihintojen muodossa, niiden käytettyjen autojen jälleen-

¹⁴ — Asia C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket, tuomio 1.4.2004 (Kok. 2004, s. I-3509, 25 kohta).

myyjille, joiden pääasiallista toimintaa autojen jälleenmyynti on ja joihin sovelletaan 26 a artiklaa, syntyisi kilpailuetu tällä alalla. Verotuksen neutraalisuuden tavoite verovelvollisten kesken puoltaa siis sitä 26 a artiklan tulkintaa, jonka mukaan sen katsotaan ulottuvan Jyske Finansin asemassa oleviin toimiin.¹⁵

72. Totean vielä, etten ole vakuuttunut Tanskan hallituksen väitteestä, jonka mukaan yhtäältä puhtaasti käytettyjen autojen jälleenmyyjät ja toisaalta Jyske Finansin kaltaiset myynti- ja leasingyhtiöt kilpailevat keskenään vain vähän, jos lainkaan.

73. Joka tapauksessa minusta on epäselvää, kuinka olisi mahdollista kaikissa tapauksissa erottaa toisistaan ne verovelvolliset, joiden ”pääasiallinen” toiminta on käytetyn tavaran myynti (esimerkiksi käytettyjen autojen jälleenmyynti), ja Jyske Finansin kaltaiset verovelvolliset, jotka käyttävät näitä tavaroita muuhun toimintaan (tässä tapauksessa leasingtoimintaan) jälleenmyynnin lisäksi.

74. Esimerkiksi nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätök-

sestä sekä Jyske Finansin väitteistä käy ilmi, että autojen jälleenmyynti on olennainen osa sen liiketoimintasuunnitelmaa. Sen autonvuokraussopimukset tehdään näin ollen tiettyksi ajanjaksoksi, ja jälleenmyynnistä sopimuksen päättyessä määrätään sopimuksissa nimenomaisesti (tosin tietyin edellytyksin). Lisäksi se laskee leasingin kiinteän kuukausimaksun autosta alun perin maksetun määrän perusteella sen jälkeen, kun hinnasta on vähennetty auton todennäköinen jälleenmyyntihinta. Tämän vuoksi minusta on selvää, että autojen jälleenmyyntiä voidaan pitää Jyske Finansin tavoitteena niitä hankittaessa, joskaan ei ainoana tavoitteena.

75. Kaikista näistä syistä en voi hyväksyä Tanskan hallituksen väitettä, jonka mukaan 26 a artiklassa mainittua ”verovelvollisen jälleenmyyjän” käsitettä olisi tulkittava siten, että se viittaa ainoastaan yrityksiin, joiden pääasiallinen toiminta muodostuu käytettyjen tavaroiden hankkimisesta ja myynnistä ja joiden keskeisenä tavoitteena näitä tavaroita hankkiessaan on saada voittoa niiden jälleenmyynnistä. En hyväksy myöskään Puolan hallituksen väitettä, jonka mukaan tällaista suppeaa tulkintaa olisi noudatettava, koska 26 a artiklan käytettyjä tavaroita koskevat erityisjärjestelyt muodostavat poikkeuksen tavaroiden ja palvelujen yleisestä arvonlisäverojärjestelystä.

15 — Totean, että Danske Finansieringsselskabers Foreningille 20.12.2002 antamassaan vastauksessa komissio (verotuksesta ja tulliliitosta vastaava pääosasto) ilmoitti, että 26 a artiklan A kohdan e alakohdan käsitteen ”verovelvollinen jälleenmyyjä” määrittelmään ei sisälly sisällään mitään sellaista, minkä perusteella järjestely voitaisiin rajoittaa koskemaan verovelvollisia henkilöitä, jotka harjoittavat yksinomaan tai pääasiallisesti käytettyjen esineiden osto- ja myyntitoimintaa.

76. Tästä seuraa, että "verovelvollisen jälleenmyyjän" käsitettä on nähdäkseni tulkittava siten, että se kattaa verovelvolliset, jotka ostavat käytettyjä autoja aikomuksenaan jälleenmyydä autot myöhemmin, vaikka jälleenmyynti ei olekaan hankinnan ainoa tai pääasiallinen tavoite.

77. Väitteissään tätä päätelmää vastaan Tanskan hallitus tuo esiin kaksi lisäseikkaa.

78. Ensinnäkin se vetoaa julkisasiamies Sagon huomioihin hänen asiassa Bakcsi esittämässään ratkaisuehdotuksessa.¹⁶ Kyseinen asia ei koskenut suoraan 26 a artiklaa. Kohdassa, johon Tanskan hallitus vetoaa, pikemminkin käsiteltiin arvonlisäveron kantamista yleisesti kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa esitettyjen periaatteiden mukaisesti verovelvolliselta, joka osti tavaroita yksityishenkilöltä liiketoimintaan ilman oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ja myi ne sittemmin. Keskeistä tässä oli ero (osittaisen) liikeomaisuuteen lukemisen ja omaan käyttöön ottamisen välillä.

79. Päätellessään, että verovelvollisen, joka oli päättänyt lukea tavarahan liikeomaisuuteensa, olisi siinä tapauksessa, että häneen sovelletaan ainoastaan 2 artiklan 1 kohdan yleisiä periaatteita, maksettava tavarasta täysimääräinen arvonlisävero, julkisasiamies totesi, että hänen nähdäkseen 26 a artiklaa ei voitu soveltaa tähän tapaukseen. Hän lisäsi, että "[26 a artiklan] järjestelmä on varattu ainoastaan verovelvollisille jälleenmyyjille; toisin sanoen niille, joiden pääasiallinen toiminta muodostuu käytettyjen tavaroiden ostamisesta ja myynnistä".¹⁷

80. Tämä ei nähdäkseni ole omiaan vaikuttamaan edellä esitettyyn päätelmään, jonka mukaan Jyske Finansin kaltaiseen verovelvolliseen sovelletaan käsitettä "verovelvollisen jälleenmyyjä", seuraavista syistä.

81. Ensinnäkin huomio oli kyseisessä asiassa obiter dictum, ja kuten edellä totesin, asia koski hyvin erilaista tapausta. Ei ole merkkejä siitä, että yhteisöjen tuomioistuimelle olisi esitetty relevantteja väitteitä siitä, että 26 a artiklan soveltamiseksi jälleenmyynnin olisi oltava verovelvollisen ainoa tai pääasiallinen toimintamuoto (verrattuna siihen, että se on verovelvollisen merkittävää mutta toissijaista toimintaa).

16 — Asia C-415/98, Bakcsi, ratkaisuehdotus 13.4.2000, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831).

17 — Ibid., kohta 34.

82. Yhteisöjen tuomioistuin ei myöskään tuomiossaan viitannut tähän obiter dictumiin tai nimenomaisesti tarkastellut 26 a artiklan järjestelyn mahdollista soveltamista.

83. Toiseksi Tanskan hallitus vetoaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa ORO antamaan tuomioon¹⁸ ja erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen seuraavaan toteamukseen:

”Kun yhteisön arvonlisäverojärjestelmää tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan todeta, että se on tulosta jäsenvaltioiden lainsäädännön asteittaisesta yhdenmukaistamisesta perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan mukaisesti. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, tämä yhdenmukaistaminen, sellaisena kuin sitä on toteutettu toisiaan seuranneilla direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä, on vasta osittaista.

Pitää paikkansa, että tällä yhdenmukaistamisella pyritään erityisesti estämään kaksinkertainen verotus, koska ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen kussakin verotusvaiheessa on olennainen osa arvonlisäveromekanismia.

Kuten kuudennen direktiivin 32 artiklan sanamuoto osoittaa, tätä tavoitetta ei kuiten-

kaan vielä ole saavutettu, ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä on sen nykymuodossa mahdollonta löytää perusteita sellaisen yhteisen verotusjärjestelmän määrittelemiselle, joka mahdollistaisi kaksinkertaisen verotuksen estämisen käytettyjen tavaroiden kaupassa, ja tällaisen järjestelmän soveltamista koskeville yksityiskohtaisille säännöille.”

84. Tanskan hallituksen mukaan tätä päätelmää voidaan yhtä lailla soveltaa tähän asiaan. Se, että Jyske Finans on tämän ”verovelvollisen jälleenmyyjän” käsitteen tulkinnan mukaan kaksinkertaisen verotuksen kohteena, on Tanskan hallituksen väitteen mukaan seurausta pelkästään nykyisen arvonlisäverojärjestelmän aukosta, joka johtuu nykyisestä vain osittaisesta yhdenmukaistamisesta.

85. Tässä yhteydessä on riittävää todeta, että vaikka asiassa ORO todellakin oli kyse käytettyjen tavaroiden verotuksesta, päätös tehtiin ennen 26 a artiklan erityisjärjestelyn voimaantuloa. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ollut tulkita aiemman arvonlisäveroa koskevan erityisjärjestelyn ulottuvuutta vaan ratkaista se, oliko kyseisessä tapauksessa sovellettavasta kansallisesta arvonlisäverolainsäädännöstä johtuva kaksinkertainen verotus sellaisenaan vastoin kuudennen direktiivin yleisperiaatteita. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen perustelut eivät ole ratkaisevia tässä asiassa.

18 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia ORO, tuomion 21–23 kohta.

86. Vastauksen toiseen kysymykseen on näin ollen oltava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohdassa käytetyn "verovelvollisen jälleenmyyjän" käsitteen ei pidä katsoa viittaavan ainoastaan verovelvolliseen, jonka pääasiallinen toiminta muodostuu käytettyjen tava-

roiden ostamisesta ja myynnistä tapauksissa, joissa tavarat on hankittu yksinomaan tai pääasiassa tuottamaan voittoa jälleenmyynnissä. Termi kattaa sen sijaan myös henkilön, joka ostohetkellä aikoi jälleenmyydä tavarat myöhemmin käytettyään niitä ensin omiin liiketoimintatarkoituksiinsa.

V Ratkaisuehdotus

87. Edellä esitetyistä syistä katson, että yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastattava Vestre Landsretin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 13 artiklan B kohdan c alakohtaa yhdessä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa ei pidä tulkita siten, että kyseiset säännökset estävät jäsenvaltiota pitämästä voimassa jäsenvaltion arvonlisäverolain mukaisen oikeustilan, jonka mukaan verovelvollinen henkilö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa liiketoiminnassaan käytettyjen autojen myynnistä, vaikka kyseinen henkilö ei ole voinut vähentää arvonlisäveroa autoja hankittaessa, koska arvonlisäveroa ei todellisuudessa ole maksettu.
- 2) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohdassa käytetty termi "verovelvollinen jälleenmyyjä" kattaa myös verovelvollisen, joka ostohetkellä aikoi jälleenmyydä tavarat myöhemmin käytettyään niitä ensin omiin liiketoimintatarkoituksiinsa.